

IMPOSTOS SOBRE O COMÉRCIO EXTERIOR

JOSÉ DE CASTRO MEIRA

Juiz do Tribunal Regional Federal da 5ª Região

1 - INTRODUÇÃO

Alguns fatos novos - como o efetivo funcionamento da Organização Mundial do Comércio, o fenômeno da globalização e a formação dos blocos comerciais, como é o caso da União Européia, do NAFTA, da ASEAN, ou do MERCOSUL -, diretamente ligados ao estudo do comércio exterior e aos impostos sobre ele incidentes, tornam úteis algumas digressões, mesmo superficiais, sobre tais temas, antes de uma análise especificamente jurídica.

Assim entendendo, abordaremos o histórico desses impostos, seguido de uma breve referência sobre o GATT e a OMC, bem como sobre o MERCOSUL.

Em seguida, examinaremos os aspectos comuns de ambos os impostos na vigente Constituição e os aspectos específicos de cada um.

Concluimos com uma bibliografia que poderá ser de valia a quem pretenda aprofundar-se em algum dos aspectos aqui focalizados.

2 - ASPECTOS GERAIS DOS IMPOSTOS E DO COMÉRCIO EXTERIOR

2.1 - BREVE HISTÓRICO

A doutrina costuma qualificar como *regulatórios* os impostos sobre o comércio exterior, considerando que têm como objetivo maior a regulação do comércio exterior do que proporcionar arrecadação para o Erário. São instrumentos destinados à execução da política comercial de modo a preservar o interesse do país nas relações comerciais com o exterior, ao lado de outros instrumentos como as políticas cambial e monetária.

O Imposto de Importação é conhecido desde a Antiguidade, sendo cobrado desde a Grécia Antiga sobre todas as mercadorias que entravam, paravam ou saíam do porto Pireu. A cobrança tinha finalidade fiscal. Em Roma, durante a monarquia, foram cobrados impostos alfandegários. Com a queda desse regime, tais impostos foram abolidos, só retomando no governo de Júlio César.

Lembra Aliomar Baleeiro que os orientais apreciavam muito esse

tributo, daí se explicando a etimologia árabe de palavras como 'alfândega', 'aduanas', 'tarifa' e 'fazenda'. Na Inglaterra medieval, os reis tinham o direito de exigir nas alfândegas os *magna customa* ou *customa antiqua*, a que depois se acresceram os *parva* ou *nova customa*. Em Portugal, eram cobrados dízimos sobre importação e exportação desde o fim da Idade Média (*Uma Introdução à Ciência das Finanças*, Forense, 14ª ed., pág. 284).

Entre nós, costuma-se apontar a Carta Régia de 1808 como a primeira lei aduaneira instituída no Brasil, fixando a alíquota em 24% *ad valorem* para os produtos transportados por navios portugueses ou de nações amigas. Tratado celebrado com a Inglaterra deu privilégio aos produtos ingleses de pagarem apenas 15%, alíquota inferior à cobrada dos produtos portugueses, que pagavam 16%.

Para o reconhecimento de nossa independência por parte de Portugal, seus produtos passaram a pagar a alíquota de 15%. Esse benefício foi estendido aos países que fizessem o mesmo. Já em 1828, a alíquota passou a ser uniforme, independentemente do país de origem da mercadoria.

Durante o Império, o Imposto de Importação assumiu expressivo papel na arrecadação. Jorge Caldeira fala sobre os efeitos da aprovação da Lei Alves Branco, que aumentou as chamadas "tarifas de importação" de 15% para 30% a 60%, de acordo com a mercadoria: a receita, que dependia muito do desempenho da Alfândega, saltou de 15,4 mil contos, em 1843, para 24,8 mil contos, em 1845, com um aumento de 61% (*Mauá, Um Empresário do Império*, Companhia das Letras, S. Paulo, 1995, pág. 176).

2.2 - A REGULAÇÃO DO COMÉRCIO INTERNACIONAL. O SURGIMENTO DA OMC

Costuma-se dizer que a organização da ordem econômica internacional do pós guerra assenta-se num tripé constituído por três instituições: o Fundo Monetário Internacional, o Banco Mundial e a Organização Mundial do Comércio.

As duas primeiras foram constituídas na conferência de Bretton-Woods, em julho/agosto de 1944. Posteriormente, em 1947, na Conferência das Nações Unidas sobre Comércio e Emprego, realizada em Havana, entre novembro de 1947 e março de 1948, criou-se a Organização Internacional do Comércio. Todavia, não foi implementada por falta de ratificação da chamada Carta de Havana.

Contudo, ainda em 1947, foi assinado em Genebra, na Suíça, um acordo internacional com o objetivo de reduzir as tarifas aduaneiras e eliminar outras restrições ao comércio internacional. Foi o Acordo Geral

de Tarifas e Comércio, mais conhecido pela sigla GATT (*General Agreement on Tariffs and Trade*), subscrito originalmente por 23 países, entre eles o Brasil, entrando em vigor em 1º de janeiro do ano seguinte.

Esse Acordo foi ampliado em diversas conferências internacionais, conhecidas como rodadas, oito até hoje. A última e mais importante, a Rodada do Uruguai, foi concluída em 15.12.93, e resultou na criação da Organização Mundial do Comércio (OMC).

Iniciada no mês de setembro de 1986, em Punta del Este, reunindo dois mil delegados de 72 países, tais negociações só foram concluídas em abril de 1994, na cidade de Marrakesh, em Marrocos, quando já participavam 117 países. A extrema dificuldade nas discussões foram sintetizadas pelo Embaixador Luiz Felipe Lampréia numa frase lapidar: "A Rodada Uruguai só tem um precedente histórico: a bíblica Torre de Babel. Felizmente, a solução final resultou melhor desta vez". (Prefácio à obra *A OMC e os Tratados da Rodada Uruguai*, de Durval de Noronha Goyos, Observador Legal Editora, S. Paulo, 1995, pag. 1).

2.3 - OBJETIVOS DO GATT E DA OMC

Os países signatários do GATT assumiram o compromisso de reduzir as tarifas aduaneiras, além de outras obrigações, tais como: aplicar a cláusula de nação mais favorecida, ou seja, estender a todos os demais signatários as concessões dadas a um país; obrigar-se a negociar a redução de tarifas sempre que solicitado por outro país; liberdade de transporte de mercadorias; simplificação da burocracia; dar o mesmo tratamento a bens nacionais e estrangeiros, quanto à tributação. Todavia, como já dito, não foi constituída uma entidade encarregada de administrar e facilitar a operacionalização do acordo.

A OMC foi organizada para a realização desses objetivos. Compreende a anterior estrutura do GATT, com as modificações e ampliações das rodadas até 1994, incluindo em seu âmbito matérias que dele haviam sido excluídas.

O exame das matérias que constituem os Anexos do Acordo Constitutivo da OMC dá uma idéia da extensão dos temas por ela abrangidos:

Anexo 1A: Acordos Multilaterais de Comércio de Bens:

1. Acordo Geral de Tarifas e Comércio de 1994 (GATT 1994)
2. Acordo sobre Agricultura
3. Acordo sobre Aplicação de Medidas Sanitárias e Fitossanitárias
4. Acordo sobre Têxteis e Vestuário
5. Acordo sobre Barreiras Técnicas ao Comércio
6. Acordo sobre Medidas de Investimento Relacionadas com o

Comércio

7. Acordo sobre a Implementação do Art. VI do GATT 1994 (Medidas *Anti-Dumping*)

8. Acordo sobre a Implementação do Art. VII do GATT 1994 (Valoração Aduaneira)

9. Acordo sobre Inspeções de Pré-Embarque

10. Acordo sobre Regras de Origem

11. Acordo sobre Procedimentos para Licenciamento de Importações

12. Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias

13. Acordo sobre Salvaguardas

Anexo 1B: Acordo Geral sobre Comércio de Serviços (GATS)

Anexo 1C: Acordo sobre Aspectos Comerciais dos Direitos de Propriedade Intelectual (TRIPs)

Anexo 2: Entendimento Relativo às Normas e Procedimentos sobre Soluções de Controvérsias

Anexo 3: Mecanismo de Exame de Políticas Comerciais (TPRM)

Anexo 4: Acordos de Comércio Plurilaterais (de adesão voluntária):

1. Acordo sobre Comércio de Aeronaves Civis

2. Acordo sobre Compras Governamentais

3. Acordo Internacional sobre Produtos Lácteos

4. Acordo Internacional sobre Carne Bovina

A OMC, com menos de dois anos de funcionamento, já demonstrou que foi uma semente lançada em solo fértil. Na imprensa diária são comuns as notícias de sua atuação. Um exemplo: no dia 4 deste mês, as agências internacionais noticiam que os EUA pediram-lhe a criação de uma comissão de arbitragem para resolver o conflito comercial entre a empresa norte-americana Eastman Kodak e a japonesa Fuji. O Japão é acusado de impedir a Kodak de faturar 5,6 bilhões de dólares anualmente, num mercado que é 70% controlado pela Fuji.

No momento, o Brasil está empenhado em evitar a sobretaxa do aço, um dos principais produtos de sua pauta de exportações. O Brasil argumenta que a privatização da COSIPA e da USIMINAS zerou os subsídios dados às estatais, sendo incorporados aos preços pagos em leilões públicos. Segundo uma colunista econômica, nosso país perde por ano 5 bilhões de dólares em receitas cambiais por causa de barreiras comerciais impostas pelos Estados Unidos e União Européia

(Livia Ferrari, *Gazeta Mercantil*, 30.09.96, pág. A-7).

2.4 - O MERCOSUL E A TEC

Não obstante os esforços de liberalização do comércio mundial, os mercados dos países têm caminhado para uma integração regional. O exemplo mais notável é o da União Européia, resultado de antiga aspiração do Velho Mundo. Na Ásia, organizou-se a ASEAN; na América do Norte, o NAFTA. Acha-se também em formação a ALCA (Área de Livre Comércio das Américas), cujo compromisso foi firmado em dezembro de 1994, em Miami. A última reunião foi realizada em março deste ano, em Cartagena, na Colômbia. A próxima está prevista para maio de 1997, em Belo Horizonte.

Seguindo a tendência mundial, Brasil, Argentina, Paraguai e Uruguai, em 26.03.91, celebraram o Tratado para Constituição de um Mercado Comum, mais conhecido como Tratado de Assunção, que implantou o MERCOSUL, a partir de 1º de janeiro de 1995.

Através desse Tratado, os Estados-Partes se comprometeram a constituir um Mercado Comum, que deveria estar estabelecido até 31.12.94 (como realmente ocorreu), denominado Mercado Comum do Sul (MERCOSUL).

Nos termos do art. 1º do Tratado, este Mercado Comum implica:

a) a livre circulação de bens, serviços e fatores produtivos entre os países, através da eliminação dos direitos alfandegários e restrições não tarifárias à circulação de mercadorias;

b) a adoção de uma tarifa externa e de uma política comercial comuns em relação a terceiros Estados ou agrupamentos de Estados;

c) a coordenação de políticas macroeconômicas e setoriais entre os Estados-Partes, inclusive de comércio exterior e alfandegária;

d) a harmonização das legislações para lograr o fortalecimento do processo de integração.

No dia 1º deste mês, entrou em vigor o acordo de associação do Chile ao MERCOSUL, que estabeleceu uma zona de livre comércio em um prazo máximo de dez anos (zona de livre comércio implica a ausência de limitações tarifárias e não tarifárias à circulação de mercadorias entre os países-membros). A não incorporação do Chile como membro pleno deveu-se ao fato de que suas alíquotas aduaneiras são mais baixas e uniformes do que as dos integrantes do acordo que gravam as mercadorias com impostos de 0% a 20%, com exceções transitórias que permitem níveis superiores a 20%. No Chile, o teto é de 11%. Está previsto que os produtos incluídos numa "lista de desgravação geral", que representa mais de 60% do intercâmbio entre os cinco países, diminuirão 48% em 1º de janeiro de 1997, chegando a zero em

janeiro de 2.004.

A tarifa externa comum é considerada um dos principais instrumentos para a constituição do mercado comum. Através dela, todo o território do bloco econômico passa a constituir um único território aduaneiro. Desse modo, os produtos de terceiros países ou agrupamentos de países terão o mesmo tratamento aduaneiro ao ingressarem no MERCOSUL, seja através da Argentina, do Paraguai, do Uruguai ou do Brasil.

Daí por que se torna urgente o barateamento dos custos portuários. Recentemente, foi editada a Lei nº 9.309, de 02.10.96, que extinguiu o Adicional de Tarifa Portuária. Observo que o ATP fora declarado inconstitucional pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região e considerado revogado pela 1ª Turma do Tribunal Regional da 5ª Região.

3 - MOLDURA CONSTITUCIONAL DOS IMPOSTOS SOBRE COMÉRCIO EXTERIOR

Os impostos sobre o comércio exterior estão previstos no art. 153, I e II, da Constituição Federal, nos seguintes termos:

“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados”.

Antes da Emenda Constitucional nº 18/65, o imposto de exportação era da competência dos Estados, como vinha acontecendo desde a Constituição de 1891. A Reforma Tributária resgatou a racionalidade do tributo, trazendo-o para a competência da União como importante instrumento do comércio exterior.

A Constituição incluiu ambos os impostos entre as exceções aos princípios da legalidade e da anterioridade, nos termos do § 1º do art. 153, supra-invocado, e do § 1º do art. 150, assim dispondo:

“§ 1º. É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V”.

“§ 1º A vedação do inciso III, *b*, não se aplica aos impostos previstos nos arts. 153, I, II, IV e V, e 154, II”.

Fica, assim, o Poder Executivo dotado de instrumento ágil para regular o comércio exterior do país, podendo alterar as alíquotas dos impostos de modo a melhor atender o interesse nacional, evitando o desabastecimento interno, promovendo medidas *anti-dumping* ou buscando o equilíbrio da balança cambial ou comercial. Impende, porém, que sejam atendidas as condições e os limites fixados em lei.

Esse poder já estava inscrito no texto revogado. Entretanto, não

é mais possível a alteração da base de cálculo desses impostos, como estava previsto no art. 21, I, da Constituição de 1967/69, mas apenas das suas alíquotas.

Para evitar que interesses regionais venham a repercutir na política de comércio exterior fixada pelo Poder Central, ficou vedada a incidência do ICMS sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados definidos em lei complementar (art. 155, § 2º, inciso X, letra a).

4.0 - ASPECTOS ESPECÍFICOS

4.1- O IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO

Trata-se de um imposto que sempre esteve na competência da União. É indireto, proporcional e seletivo em função do objeto da tributação. Com efeito: o imposto se agrega ao preço do bem importado, do qual não é destacado; é proporcional às quantidades importadas ou ao seu valor, conforme o tipo de alíquota; em geral, a carga tributária é maior sobre bens supérfluos ou suntuários.

4.1.1 - FATO GERADOR

O Código Tributário Nacional assim define o fato gerador ou a hipótese de incidência do Imposto de Importação:

“O imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros tem como fato gerador a entrada destes no território nacional” (art. 19).

O Decreto-Lei nº 37, de 18.11.66, que é posterior ao CTN, repete tal disposição. Todavia, determina que, no caso de mercadoria despachada para consumo, considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro da declaração para fins de desembaraço aduaneiro (arts. 23 e 44). Excetua-se a mercadoria desaparecida (art. 1º, parágrafo único).

A doutrina vinha entendendo haver insuperável antinomia entre os arts. 1º e 23 do Decreto-Lei nº 37/66 e pela sua incompatibilidade com o art. 19 do Código Tributário Nacional (CF. Hamilton Dias de Souza, *Estrutura do Imposto de Importação no CTN, Resenha Tributária*, 1980, págs. 27/28). O Supremo Tribunal Federal tem reconhecido a validade de tais normas e a sua compatibilidade, ressaltando que, tal como o CTN, foi o Decreto-Lei nº 37/66 recepcionado pela Constituição de 1967 como lei complementar.

Entre outras manifestações, trago a seguinte ementa de julgado em que foi relator o eminente Ministro Moreira Alves:

"Fato gerador do imposto de importação em se tratando de mercadoria para consumo ou entrestada.

- Não é desarrazoada a interpretação de que, em tais hipóteses, aplica-se o art. 23 do Decreto-Lei 37/66, não se podendo afastá-lo sob o fundamento de ser o CTN lei complementar, uma vez que ambos - o CTN e o Decreto-Lei 37/66, que lhe é posterior - entraram em vigor anteriormente à Constituição de 1967, sendo, portanto, leis ordinárias que, no tocante às normas gerais de direito tributário (o que sucede com as que definem fato gerador), passaram a considerar-se como leis complementares, a partir da vigência daquela Constituição".

(RTJ 93/1.269).

Nesse sentido, vale lembrar a lição do eminente Ministro Celso de Melo, após invocar precedentes da Suprema Corte, inclusive o suso transcrito:

"Vê-se, portanto, em função da norma que descreve o momento de ocorrência do fato gerador concernente à importação de bem despachado para consumo (DL 37/66, arts. 23 e 44) que a alíquota incidente sobre as importações de mercadorias entradas em território nacional é definida pela norma vigente no momento em que se efetivou o **registro da declaração** apresentada pelo importador à repartição alfandegária competente, sendo irrelevante, **para esse específico efeito**, a data da celebração, no Brasil ou no exterior, do contrato de compra e venda relativo ao produto importado, ou, então, o instante em que embarcadas as mercadorias adquiridas no estrangeiro, ou, ainda, o momento do ingresso físico desses bens em território nacional".

(ADIN 1.193-2 - DF, DJU de 16.06.95, pág. 18310).

O fato gerador do imposto de importação exige a presença dos seguintes requisitos:

- a) a entrada física no território nacional;
- b) de mercadoria de procedência estrangeira;
- c) para fins de consumo;
- d) a qualquer título jurídico.

Os limites do território nacional são os definidos e reconhecidos em tratados e convenções internacionais.

A entrada no território nacional pode ser real ou presumida. Neste último caso, estão as mercadorias que constam no manifesto de carga e cuja falta venha a ser apurada no momento da conferência ou o trânsito irregular de veículo estrangeiro. O imposto recairá sobre tais mercadorias.

A mercadoria deve ser de procedência estrangeira. Todavia, inclui-se no conceito de mercadoria estrangeira a desnacionalizada (i. é, a nacional ou nacionalizada exportada a título definitivo) e a nacional ou nacionalizada, se for reimportada fora do regime de exportação

temporária (para feiras ou exposições, p. ex.) ou que, sofrendo beneficiamento ou transformação no exterior, resultar em espécie diversa da prevista no processo de exportação temporária.

Criticava-se a redação do art. 93 do DL 37/66, que considerava estrangeira, para efeito de incidência do imposto, a mercadoria nacional ou nacionalizada reimportada. Todavia, a disposição foi revogada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01.09.88.

A mera entrada física não é suficiente para a ocorrência do fato gerador. Desse modo, são excluídas as mercadorias que se acham em trânsito nos portos e aeroportos.

Também não há incidência do imposto no caso de mercadorias chegadas ao país por erro manifesto e que são redestinadas para o exterior. Por exemplo, o produto destinava-se a El Salvador e, por equívoco, foi remetido à capital baiana. Do mesmo modo ocorre, quando se trata de mercadorias estrangeiras que têm como objeto a reposição de outra anteriormente importada e que se revelou defeituosa ou imprópria para o uso previsto, observando-se as normas administrativas específicas.

O Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Dec. 91.030, de 05.03.85, considera que não constitui fato gerador do imposto a entrada no território aduaneiro (art. 88):

I - de mercadoria à qual tenha sido aplicado o regime de exportação temporária;

II - de mercadorias que retornem ao País nas seguintes condições:

a) enviadas em consignação e não vendidas nos prazos autorizados;

b) por defeito técnico que exija sua devolução para reparo ou substituição;

c) por motivo de modificações na sistemática de importação por parte do país importador;

d) por motivo de guerra ou calamidade pública;

e) por quaisquer outros fatores alheios à vontade do exportador.

III - do pescado capturado fora das águas territoriais do País, por empresa localizada no seu território, desde que satisfeitas as exigências que regulam a atividade pesqueira.

4.1.2 - ALÍQUOTAS

No imposto de importação, existem dois tipos de alíquotas: específicas e *ad valorem*.

Dizem-se *específicas* as que são aplicadas em função do peso, da quantidade, da sua medida, etc. Por exemplo, tantos reais por tonelada ou por contêiner. *Ad valorem*, quando se toma em consideração

o valor da mercadoria, normalmente registrado na fatura comercial que a acompanha.

Com a instituição do MERCOSUL, as alíquotas de importação do País foram ajustadas com os demais membros do Tratado de Assunção, para aplicação da chamada Tarifa Externa Comum. A última alteração está prevista para os próximos dias. Na última semana do mês de setembro, a Comissão de Comércio do MERCOSUL aprovou uma lista de 33 produtos da Tarifa Externa Comum que deverão ter suas alíquotas reduzidas. Essa proposta deverá ser submetida ao Grupo Mercado Comum (GMC) que estará se reunindo em Brasília nos dias 8 a 10 de outubro. Segundo o noticiário da imprensa, a medida visa a adequar as alíquotas desses produtos aos limites máximos fixados pela Organização Mundial do Comércio (OMC).

Como se vê, a decisão do País quanto à fixação de alíquotas do imposto de importação tem crescente condicionamento a fatores externos, seja pelo órgão regional que integra, seja pela OMC, cada vez mais atuante.

4.1.3 - BASE DE CÁLCULO

Assim dispõe o Código Tributário Nacional:

"Art. 20. A base de cálculo do imposto é:

I - quando a alíquota seja específica, a unidade de medida adotada pela lei tributária;

II - quando a alíquota seja *ad valorem*, o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da importação, em uma venda em condições de livre concorrência, para entrega no porto ou lugar de entrada do produto no País;

III - quando se trate de produto apreendido ou abandonado, levado a leilão, o preço da arrematação".

Quando a base de cálculo toma como referência a alíquota específica, corresponderá à unidade de medida utilizada pela lei tributária. Não haverá maior dificuldade. O mesmo se verifica com as mercadorias adquiridas em leilão, em que a base de cálculo é o preço de arrematação.

Os atritos surgem quando se trata de alíquota *ad valorem*. Muitas vezes, alega-se a existência de subfaturamento, ou superfaturamento, sempre de conseqüências nefastas para o País. Por outro lado, há os abusos praticados pelas autoridades aduaneiras.

Em princípio, deve prevalecer o valor fixado na fatura.

Como já vimos, durante as Rodadas do Uruguai foi celebrado o Acordo sobre implementação do artigo VII do GATT.

Segundo ele, a base primária para valor aduaneiro é o valor da

operação, ou seja, o preço efetivamente pago pelas mercadorias quando vendidas para exportação para o país importador, considerando também as comissões e corretagem, custo de contêineres e embalagem, além daqueles de valor agregado como serviços ou bens.

Não sendo possível, o valor será aceito se o importador demonstrar que o custo se aproxima de um dos seguintes ocorridos na mesma época:

a) o valor de uma operação de bens similares ou idêntico entre partes não relacionadas; ou

b) o valor alfandegário de bens idênticos ou similares, de acordo com os critérios do art. 5º, ou o valor computado do custo da matéria-prima, processamento, lucros, despesas gerais em condições equivalentes, conforme o art. 6º, ambos do Acordo.

O Acordo expressamente exclui a pauta de valor mínimo que era fixada pela Comissão de Política Aduaneira (CPA), organismo que foi extinto pela Lei nº 8.085, de 23.10.90, sendo suas atribuições transferidas à Secretaria Nacional de Economia, do Ministério da Fazenda.

A *pauta de valor mínimo* passou a ser questionada com a vigência da nova constituição, considerando-se que o Executivo não tem poder para alterar a base do cálculo de importação (CF. Hugo Machado, *Curso de Direito Tributário*, 8ª ed., Malheiros, págs. 208/ 209).

4.1.4 - CONTRIBUINTE

O contribuinte do imposto de importação é:

I - o importador ou quem a lei a ele equiparar;

II - o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados (art. 22 do CTN).

Em geral, o importador é pessoa jurídica, comerciante, industrial ou prestadora de serviços. Todavia, para fins tributários, qualquer pessoa que introduza a mercadoria no território nacional pode ser considerada importador.

No caso da arrematação de mercadorias resultantes de apreensão ou abandono, o contribuinte é o arrematante. Ressalva, porém, Aliomar Baleeiro a responsabilidade do importador se o preço alcançado no leilão não cobre a dívida fiscal (*Direito Tributário Brasileiro*, 10ª ed., Forense, pág. 135).

Para Sebastião de Oliveira Lima, a partir da vigência do Decreto-Lei nº 1.455, de 07.04.76, inexistia a possibilidade de arrematação, tendo em vista que as mercadorias apreendidas ou abandonadas são declaradas perdidas em favor da União (*O Fato Gerador do Imposto de Importação na Legislação Brasileira*, Resenha Tributária, pág. 61). Com

a devida vênia, assim não entendo. É que a pena de perdimento em favor da pessoa jurídica de direito público não impede que ela a leve a leilão, vindo a exigir o imposto do arrematante.

4.1.5 - LANÇAMENTO

O lançamento do imposto de importação é feito por homologação. Cabe ao contribuinte efetuar o pagamento, sujeito a reexame posterior pela autoridade aduaneira.

A partir do Decreto nº 660, de 25.09.92, as operações começaram a ser processadas exclusivamente pelo SISCOMEX, passando os registros informatizados nesse sistema a equivaler à guia de importação e à declaração de importação (art. 6º, § 1º). Esse diploma legal define o SISCOMEX como “um instrumento administrativo que integra as atividades de registro, acompanhamento e controle das operações de comércio exterior, mediante fluxo único, computadorizado, de informações” (art. 2º). Através desse sistema, também são efetuadas a notificação de lançamento dos tributos federais incidentes sobre o comércio exterior e outras exigências administrativas a serem cumpridas pelos seus usuários, nos termos da legislação vigente.

4.1.6 - INSTITUTOS VINCULADOS AO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO

Alguns institutos vinculados ao comércio exterior mereceriam melhor exame. Faremos breve referência sobre alguns deles.

a) *Dumping*: Prática bastante condenada, consiste na introdução de mercadorias estrangeiras a preços muito abaixo dos praticados no mercado, de modo a eliminar a concorrência.

b) *Drawback*: Forma de incentivo à indústria nacional, sob diversas modalidades. Em síntese, pode-se dizer que consiste na devolução do imposto pago ou na suspensão condicionada a uma posterior exportação.

c) Zona Franca: Área em que as importações em geral se realizam sem ônus alfandegário. Na saída, porém, são cobrados os impostos devidos, nos termos da legislação específica.

d) Loja Franca: Estabelecimento autorizado à venda de mercadorias nacionais ou estrangeiras mediante pagamento em cheque de viagem ou moeda conversível. É conhecida como *free shop*.

e) Depósito Especial Alfandegado: Depósito especial de uso exclusivo do importador para a estocagem de partes, peças e materiais de reposição ou manutenção para veículos e equipamentos estrangeiros em uso no País.

f) Depósito Afiançado: Similar ao anterior. Destina-se à guarda e preparo de embarcações e aeronaves utilizadas no transporte comercial e internacional. Pode também ser autorizado a empresa de transporte rodoviário estrangeira.

g) Depósito Franco: Recinto alfandegado, instalado em porto brasileiro, destinado a atender ao fluxo comercial de países limítrofes com terceiros países.

h) Franquia Temporária: Dispensa do imposto em relação a mercadorias que se destinam a curta permanência no País, como as dirigidas a feiras, exposição, etc.

4.1.7 - ISENÇÕES

A isenção tem sido o instrumento bastante utilizado para incentivo à indústria nacional, permitindo-lhe adquirir equipamentos para a sua modernização. Diversos diplomas legais foram editados nesse sentido, inclusive nos últimos anos.

O art. 13 do Decreto-Lei nº 37/66 usa a voz “é concedida isenção...à bagagem”. A bagagem em si não é mercadoria. Daí a crítica de Américo Masset Lacombe: “Não existe isenção à bagagem. O que existe são regras para limitar o seu conceito, uma vez que não há incidência sobre o que não possa ser classificado como mercadoria” (*Imposto de Importação, RT*, pág. 122).

5.0 - IMPOSTO DE EXPORTAÇÃO

5.1 - CONSIDERAÇÕES GERAIS

O eminente tributarista Alfredo Augusto Becker, depois de analisar profundamente a natureza jurídica do imposto de importação, limitou-se a escrever oito linhas sobre o imposto de exportação, assim concluindo:

“Aplica-se ao imposto de exportação tudo o que foi dito sobre o imposto de importação” (*Teoria Geral do Direito Tributário*, 2ª ed., Saraiva, 1972, pág. 374).

Na verdade, como ambos são impostos sobre o comércio exterior, indiretos, proporcionais e seletivos, guardadas as devidas peculiaridades, podem-se aqui reafirmar os pontos já assentados quanto ao imposto de importação.

5.2 - FATO GERADOR

É a saída de produtos nacionais ou nacionalizados do território

nacional.

Considera-se ocorrido o fato gerador no momento da expedição da guia para exportação. Como bem ressalta Hugo Machado, a expedição da guia não é o fato gerador do imposto, mas apenas o momento em que se considera exteriorizado o fato exportação (ob. cit., pág. 211).

Mercadoria *nacionalizada* é não apenas a que sofreu alguma transformação ou beneficiamento. Também o mero acondicionamento é suficiente para ter-se a mercadoria estrangeira como *nacionalizada*.

Nos termos do art. 6º do Decreto-Lei nº 1.578, de 11.10.77, se não for efetivada a exportação do produto ou ocorrendo o seu retorno na forma do art. 11 do DL 491/69, a quantia paga a título de imposto será restituída a requerimento do interessado, com os documentos comprobatórios.

Aplicam-se também aqui as observações feitas a propósito da instituição do SISCOMEX.

5.3 - ALÍQUOTAS E BASE DE CÁLCULO

Também são pertinentes aqui as observações já feitas quanto às alíquotas e à base de cálculo do imposto de importação.

A Constituição Federal autoriza a alteração das alíquotas. Não da base de cálculo.

5.4 - CONTRIBUINTE

O CTN define como contribuinte do imposto o exportador ou quem a lei a ele equiparar.

Normalmente, exportador é um empresário especializado nesse tipo de negócio, que se reveste de alguma complexidade. Todavia, a definição legal não exige que se trate de comerciante ou industrial. Como lembra Baleeiro, pode ser o próprio produtor, uma firma comissária ou o próprio negociante no estrangeiro, acompanhando a mercadoria ou utilizando agentes, prepostos etc. (ob. cit., pág. 143).

5.5 - DESTINAÇÃO DO IMPOSTO

Destina-se o imposto à formação de reservas monetárias, na forma da lei (art. 28 do CTN). Sua aplicação somente poderá ocorrer através do Banco Central do Brasil, na forma estabelecida pelo Conselho Monetário Nacional (art. 9º do DL 1.578/72).

No momento, a balança comercial brasileira é deficitária, de modo que seria impensável cogitar-se dar maior relevo ao imposto de

exportação. Ao contrário, a preocupação atual é a desoneração dos produtos nacionais dos impostos internos, a fim de que possam ter maior competitividade no mercado externo.

Assim sendo, só excepcionalmente será usado. Por exemplo: perigo de desabastecimento do mercado interno de produto essencial.

6.0 - BIBLIOGRAFIA

6.1 - LIVROS

Baleeiro, Aliomar : *Uma Introdução à Ciência das Finanças*, 14ª ed., Forense, RJ, 1984.

- *Direito Tributário Brasileiro*, 10ª ed., Forense, RJ, 1981, Bastos, Celso e Martins, Ives Gandra: *Comentários à Constituição do Brasil*, 6º vol., Tomo I, Saraiva, SP, 1990.

Bastos, Celso Ribeiro: *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*, Saraiva, SP, 1991.

Becker, Alfredo Augusto: *Teoria Geral do Direito Tributário*, 2ª ed., Saraiva, 1972.

Carvalho, A. A. Contreiras de: *Doutrina e Aplicação do Direito Tributário*, 2ª ed. Freitas Bastos, RJ, 1973.

Coêlho, Sacha Calmon Navarro: *Comentários à Constituição de 1988 - Sistema Tributário*, Forense, RJ, 1990.

Deodato, Alberto: *Manual de Ciência das Finanças*, 13ª ed., Saraiva, SP, 1974.

Faculdade de Direito: *O MERCOSUL e a União Européia, Curso de Estudos Europeus*, Coimbra, 1994.

Fanucchi, Fábio: *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, 3ª - Resenha Tributária-MEC, SP, 1975.

Goyos Jr., Durval de Noronha: *A OMC e os Tratados da Rodada Uruguai*, Observador Legal Editora, SP, 1995.

Harada, Kiyoshi: *Direito Financeiro e Tributário*, Atlas, SP, 1996.

Lacombe, Américo Masset : *Imposto de Importação, Revista dos Tribunais*, São Paulo, 1979.

Lima, Sebastião de Oliveira: *O Fato Gerador do Imposto de Importação na Legislação Brasileira*, Resenha Tributária, SP, 1981.

Machado, Hugo de Brito: *Curso de Direito Tributário*, 8ª ed., Malheiros, SP, 1993.

Martins, Ives Gandra: *Sistema Tributário na Constituição de 1988*, Saraiva, SP, 1989.

Melo, Ruy de e Reis, Raul - *Manual do Imposto de Importação e Regime Cambial Correlato*, Ed. RT, SP, 1970.

Souza, Hamilton Dias de : *Estrutura do Imposto de Importação*

no *Código Tributário Nacional*, IBDT, Ed. Resenha Tributária, SP, 1980.
Souza, Rubens Gomes: *Compêndio de Legislação Tributária*, Ed. Resenha Tributária, 4ª ed. póstuma, SP, 1972
Valério, Walter Paldes : *Programa de Direito Tributário II*, 3ª ed., Sulina, Porto Alegre, 1976.

6.2 - Outros (Artigos, Revistas, Jornais, etc)

Almeida, Paulo Roberto de : *O Fim de Bretton-Woods. A Longa Marcha da Organização Mundial do Comércio*, Contexto Internacional, RJ, vol, 16, nº 2, jul/dez, 1984, pp. 249/282

Bezerra, Fernando: *A Integração das Américas*, *Folha de São Paulo*, 6.10.96.

Ferrari, Livia: *Perdas com barreiras externas*, *Gazeta Mercantil*, 30.09.96.

Folha de São Paulo: *EUA vão à OMC em defesa da Kodak*, *Tendências Internacionais*, 04.10.96.

Melo, Celso de: ADIN 1.293-2 - DF, DJU de 16.06.95.

Muñoz, Heraldo: *A Associação do Chile ao Mercosul*, *Gazeta Mercantil*, 3.10.96.